

# Urteil vom 24. April 2014, IV R 25/11

## Zu den Grundsätzen der Ausübung des Entschließungs- und Auswahlermessens bei der Festsetzung eines Verzögerungsgelds - Zuständigkeit

BFH IV. Senat

AO § 5, AO § 26 S 1, AO § 146 Abs 2b, AO § 193 Abs 1, AO § 200 Abs 1, AO § 361 Abs 1, AO § 361 Abs 2, FGO § 102 S 1, FGO § 102 S 2, GG Art 19 Abs 4, AO § 17, AO § 18, AO §§ 18ff, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Mai 2011, Az: 13 K 13246/10

## Leitsätze

1. Das Entschließungsermessen wird fehlerhaft ausgeübt, wenn ausgehend von einer Vorprägung des Ermessens jede Verletzung der Mitwirkungspflichten (§ 200 Abs. 1 AO) --unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft-- grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgelds führt (Anschluss an BFH-Urteil vom 28. August 2012 I R 10/12, BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266) .
2. Eine Vorprägung des Entschließungsermessens im Sinne einer Ermessensreduzierung auf Null ist auch dann zu verneinen, wenn ausreichende Gründe für eine entschuldbare Fristversäumnis weder vorgetragen noch festgestellt werden .
3. Bei der Ausübung des Entschließungsermessens ist ein Antrag auf AdV, der sich gegen die Prüfungsanordnung und die Aufforderung zur Vorlage der Buchführungsunterlagen richtet und im Zeitpunkt des Ablaufs der Vorlagefrist noch nicht beschieden ist, ungeachtet der Vollziehbarkeit der Bescheide zu berücksichtigen .
4. Das Auswahlermessen wird fehlerhaft ausgeübt, wenn früheres Verhalten des Steuerpflichtigen, welches der Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen vorausging, bei der Bemessung der Höhe des Verzögerungsgelds berücksichtigt worden ist .

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Beteiligten streiten über die Festsetzung eines Verzögerungsgelds.
  - 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit dem 2. Dezember 2008 Rechtsnachfolgerin der A-OHG (OHG), die ihrerseits im November 2008 durch Rechtsformwechsel der A-Bauträger GbR (GbR) entstanden ist. Der Ort der Geschäftsleitung der GbR sowie der OHG und der Klägerin lag zunächst im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--).
  - 3 Mit Bescheid vom 8. Oktober 2008 ordnete das FA bei der GbR eine Außenprüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer, der Feststellung der Einkünfte und der Gewerbesteuer für die Jahre 2002 bis 2004 an. Die Prüfung sollte am 2. Dezember 2008 beginnen.
  - 4 Den gegen die Prüfungsanordnung eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 16. März 2009, gerichtet an die GbR, als unbegründet zurück. Der Prüfungsbeginn wurde allerdings, wie von der Klägerin gewünscht, auf Mai 2009 verschoben.
  - 5 Das gegen die Prüfungsanordnung angestrebte Klageverfahren (Az. 13 K 13107/09) erledigte sich durch entsprechende Erledigungserklärungen der Beteiligten, nachdem das FA eingeräumt hatte, dass die Einspruchsentscheidung dem falschen Inhaltsadressaten und damit nicht wirksam bekanntgegeben worden sei.
  - 6 Im Anschluss an ein Telefonat vom 25. August 2009 mit der damaligen steuerlichen Vertreterin der Klägerin über

die Fortsetzung des Prüfungsverfahrens teilte die Klägerin mit Schreiben vom 22. September 2009 mit, dass sie den Ort der Geschäftsleitung am 20. Juni 2009 in die B-Straße 45 in F und damit in den Zuständigkeitsbereich des Finanzamts F (FA F) verlegt habe.

- 7** Auf Ersuchen des FA vom 23. November 2009 erteilte das FA F mit Schreiben vom selben Tag dem FA den Auftrag zur Durchführung der Außenprüfung nach § 195 Satz 2 der Abgabenordnung (AO). Des Weiteren stimmte das FA F am 19. Januar 2010 der Fortführung des Rechtsbehelfsverfahrens gegen die Prüfungsanordnung vom 8. Oktober 2008 nach § 26 Satz 2 AO zu. Hierüber informierte das FA die Klägerin mit Schreiben vom 25. Januar 2010.
- 8** Auf Grundlage der Ergebnisse einer Umsatzsteuer-Nachschau am 15. Februar 2010 in den Geschäftsräumen der Klägerin in F lehnte das FA F mit Schreiben vom 19. Februar 2010 die Übernahme der die Klägerin betreffenden Steuerakten ab. Es sei unwahrscheinlich, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin in F befinde. Eine entsprechende Erklärung gab auch das Finanzamt D (FA D) mit Schreiben vom 24. Februar 2010 ab. Das FA D hatte am 17. November 2009 für die OHG eine Steuernummer erteilt und zunächst die Übernahme der Besteuerung erklärt.
- 9** Bereits zuvor teilte das FA der Klägerin mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 unter Verweis auf den Prüfungsauftrag des FA F mit, dass mit der Außenprüfung am 11. Januar 2010 begonnen werde, und forderte dazu die in einer Anlage bezeichneten Unterlagen an (u.a. Buchführungs- und Abschlussunterlagen sowie Belege, Verträge, Lohnkonten). Sollten diese Unterlagen nicht bis zum 11. Januar 2010 eingereicht werden, werde ein Verzögerungsgeld festgesetzt.
- 10** Eine mit Schreiben vom 22. Dezember 2009 beantragte Verschiebung des Prüfungsbeginns wegen Erziehungsurlaubs der zuständigen Bearbeiterin und unvorhergesehenen Ausfalls weiterer Mitarbeiter lehnte das FA am 4. Januar 2010 ab.
- 11** Daraufhin legte die Klägerin mit Schreiben vom 8. Januar 2010 "gegen die geänderte Prüfungsanordnung vom 09.12.2009" Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV), da das FA F für die noch nicht begonnene Prüfung zuständig sei.
- 12** Das FA lehnte den AdV-Antrag mit Bescheid vom 28. Januar 2010, der Klägerin bekanntgegeben am 31. Januar 2010, ab, da keine geänderte Prüfungsanordnung und damit auch kein wirksamer Einspruch vorlägen. Vielmehr sei die Festlegung des Prüfungsbeginns als eigenständiger Verwaltungsakt anzusehen. Die Klägerin stellte insoweit keinen gerichtlichen AdV-Antrag nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 13** Die Klägerin legte dem FA die angeforderten Unterlagen nicht vor.
- 14** Mit Bescheid vom 3. März 2010 setzte das FA gegenüber der Klägerin ein Verzögerungsgeld in Höhe von 4.800 € fest.
- 15** Den gegen die Festsetzung des Verzögerungsgelds gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30. Juli 2010 als unbegründet zurück. Da die Klägerin die im Schreiben vom 9. Dezember 2009 angeforderten Unterlagen nicht bis zum 11. Januar 2010 vorgelegt habe, seien die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO erfüllt. Mit der Festsetzung eines Verzögerungsgelds solle regelmäßig ein Verzögerungsverhalten sanktioniert werden. Im Streitfall sei das Verhalten der Klägerin darüber hinaus weder gerechtfertigt noch entschuldbar. Spätestens durch das Schreiben des FA vom 9. Dezember 2009 habe der Klägerin klar sein müssen, dass sie einer Prüfung durch das FA nicht mehr habe ausweichen können. Bei der Ausübung des Auswahlermessens zur Höhe des Verzögerungsgelds habe sich das FA an der Dauer der Verzögerung orientiert, wobei für den Zeitraum vom 11. Januar 2010 bis zum 1. März 2010 (48 Tage) 100 € pro Tag angesetzt worden seien. Unter Berücksichtigung der Dauer der Verzögerung und im Hinblick auf das Verhalten der Klägerin seit der Anordnung der Außenprüfung, das darauf gerichtet sei, eine Prüfung durch das FA zu vermeiden bzw. zu verzögern, sowie des Umfangs der fehlenden Unterlagen sei die festgesetzte Höhe des Verzögerungsgelds ermessensgerecht, zumal dadurch nicht einmal 2 % des Maximalbetrags erreicht würden.
- 16** Die Klage hatte Erfolg. Zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1945 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, dass die formellen und materiellen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO zwar vorlägen, das FA aber jedenfalls sein Auswahlermessen bei der Bemessung der Höhe des festzusetzenden Verzögerungsgelds fehlerhaft ausgeübt habe. Es sei im Rahmen seiner diesbezüglichen Ermessenserwägungen unzutreffend von einer Verzögerung ab dem 11. Januar 2010 ausgegangen. Für die Dauer

der Fristüberschreitung dürften Zeiten, in denen --wie hier-- ein zulässiger AdV-Antrag gestellt und noch nicht beschieden worden sei, nicht berücksichtigt werden. Die Ablehnung des AdV-Antrags sei der Klägerin erst am 31. Januar 2010 bekanntgegeben worden. Die Nichtberücksichtigung der Zeit bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die AdV gebiete das Erfordernis eines umfassenden und effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG), da die Vorlage der Unterlagen nicht wieder rückwirkend beseitigt werden könne.

- 17** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des Art. 19 Abs. 4 GG und der §§ 5, 146 Abs. 2b AO. Die Prüfungsanordnung und die Festlegung des Prüfungsbeginns seien Verwaltungsakte, an die Rechtsfolgen geknüpft werden könnten, solange die AdV nicht gewährt worden sei. Die Folgen einer rechtswidrig angeordneten Außenprüfung würden insoweit rückgängig gemacht, als die dabei gewonnenen Erkenntnisse und Beweismittel nicht verwertet werden dürften. Ein verfahrenswidriges Verhalten des FA, welches in den Schutzbereich des Art. 19 Abs. 4 GG eingreifen könnte, sei im Streitfall nicht ersichtlich. Der von der Klägerin gestellte AdV-Antrag sei unzulässig gewesen, da die Klägerin keinen Einspruch gegen die Festlegung des Prüfungsbeginns eingelegt habe. Das Mitwirkungsverlangen und die festgesetzten Fristen seien daher verbindlich gewesen. Die Klägerin sei durch ein mögliches Verwertungsverbot ausreichend geschützt. Auf die Entscheidung über den AdV-Antrag könne daher im Rahmen der Ermessensentscheidung nicht abgestellt werden, da es der Steuerpflichtige ansonsten in der Hand hätte, durch die Stellung eines solchen Antrags die Außenprüfung faktisch zum Erliegen zu bringen.
- 18** Ungeachtet einer fehlerhaften Ermessensausübung sei jedenfalls ein Verzögerungsgeld in Höhe von 2.500 € verwirkt. Da es sich um den Mindestbetrag handele, sei eine Begründung des Auswahlermessens insoweit nicht erforderlich. Eine Aufhebung des im Streitfall festgesetzten Verzögerungsgelds sei deshalb allenfalls insoweit in Betracht gekommen, als der Mindestbetrag überschritten worden sei.
- 19** Die Bemessung des Verzögerungsgelds sei aber jedenfalls deshalb zutreffend erfolgt, da auch die Zeiten der Verzögerung bis zum Erlass der Einspruchsentscheidung mit zu berücksichtigen seien. Diese weitere Verzögerung könne nicht durch ein weiteres Verzögerungsgeld sanktioniert werden.
- 20** Das FA habe auch sein Entschließungsermessen ordnungsgemäß ausgeübt. Die Klägerin sei ihren Mitwirkungspflichten trotz angemessener Fristsetzung nicht nachgekommen, so dass die Ermessensentscheidung, ihr ein Verzögerungsgeld aufzuerlegen, bereits vorgeprägt gewesen sei. Einer näheren Begründung habe es daher nicht bedurft.
- 21** Das FA beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 22** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 23** Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Vorentscheidung ist sie weiterhin der Auffassung, dass das FA sowohl das Entschließungs- als auch das Auswahlermessen fehlerhaft ausgeübt habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 24** Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 25** Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass zwar die formellen Voraussetzungen erfüllt sind und auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO vorliegen, aber das FA sein Ermessen nicht fehlerfrei ausgeübt hat (§ 102 FGO).
- 26** 1. Zutreffend hat das FG im Ergebnis ausgeführt, dass der Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgelds formell rechtmäßig ist und insbesondere das FA für den Erlass dieses Bescheids zuständig war.
- 27** a) Die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO nebst der Androhung der Festsetzung eines Verzögerungsgelds und die anschließende Festsetzung des Verzögerungsgelds sind Verfahrenshandlungen im Rahmen der Außenprüfung und folgen damit der örtlichen Zuständigkeit für die Außenprüfung selbst. Letztere ist ein Vorgang des Besteuerungsverfahrens, weshalb sich die örtliche Zuständigkeit nach den §§ 17, 18 ff. AO richtet (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Januar 1989 X R 158/87, BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483). Maßgebend für die Zuständigkeit für die Außenprüfung sind die Umstände im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

- 28** b) Für die gesonderte Feststellung der Einkünfte und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist das Finanzamt zuständig, in dessen Zuständigkeitsbereich sich die Geschäftsleitung befindet (§§ 18 Abs. 1 Nr. 2, 20 Abs. 1, 22 Abs. 1 AO). Für die Umsatzsteuer ist das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus das Unternehmen ganz oder vorwiegend betrieben wird (§ 21 Abs. 1 AO), was in der Regel der Ort der Geschäftsleitung sein wird (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2000 VII R 86/99, BFH/NV 2001, 742; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 21 AO Rz 176).
- 29** c) Im Streitfall besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, dass das FA für die Außenprüfung, die sich auf die gesonderte Feststellung, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer erstreckte, im Zeitpunkt des Erlasses der Prüfungsanordnung vom 8. Oktober 2008 örtlich zuständig war. Auch der Senat hat nach Aktenlage an der Zuständigkeit keinen Zweifel und sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 30** d) Die Zuständigkeit des FA ist auch nicht während des Verfahrens auf das FA F übergegangen. Ändern sich die die Zuständigkeit begründenden Umstände, wechselt nach § 26 Satz 1 AO die Zuständigkeit in dem Zeitpunkt, in dem eine der betroffenen Finanzbehörden hiervon tatsächlich erfährt. Ein Kennenkönnen oder Kennenmüssen genügt für einen Zuständigkeitswechsel nach § 26 Satz 1 AO nicht. Die Vorschrift verlangt aus Gründen der Rechtssicherheit und Praktikabilität überschaubare, eindeutige Verhältnisse, damit Unsicherheiten vermieden werden, die zu Kompetenzstreitigkeiten führen. Die die Zuständigkeit ändernden Umstände müssen daher aus der Sicht der betroffenen Finanzämter zweifelsfrei feststehen (BFH-Urteil in BFHE 156, 18, BStBl II 1989, 483).
- 31** Davon ausgehend ist im Streitfall die Zuständigkeit des FA für die Durchführung der Außenprüfung und damit auch für das Mitwirkungsverlangen sowie die Festsetzung des Verzögerungsgelds nicht auf das FA F übergegangen, da eine Veränderung der die Zuständigkeit begründenden Umstände für die beteiligten Finanzämter nicht zweifelsfrei feststand. Zwar will die Klägerin nach eigenen Angaben den Ort der Geschäftsleitung im zeitlichen Zusammenhang mit dem Rechtsformwechsel am 20. Juni 2009 in die B-Straße 45 in F und damit in den Bezirk des FA F verlegt haben. Das FA F hielt es aber auf Grund von Ortsbesuchen im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaufür unwahrscheinlich, dass die Klägerin ihre Geschäftsleitung tatsächlich an den besagten Ort verlegt hatte und lehnte deshalb die Übernahme der Akten ab.
- 32** Die dadurch begründeten Zweifel an den die Zuständigkeit ändernden Umständen sind derart gewichtig, dass sie einem Zuständigkeitswechsel i.S. des § 26 AO entgegenstehen, ohne dass es der Klärung bedarf, ob die Geschäftsleitung tatsächlich in den Bezirk des FA F verlegt worden ist.
- 33** e) Angesichts der obigen Ausführungen brauchte der Senat nicht darüber zu entscheiden, ob die Zuständigkeit des FA sowohl für den Erlass des Bescheids über die Festsetzung des Verzögerungsgelds als auch für die Einspruchsentscheidung durch den "vorsorglichen" Prüfungsauftrag des FA F vom 23. November 2009 gemäß § 195 Satz 2 AO begründet worden ist.
- 34** 2. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO sind im Streitfall erfüllt.
- 35** Nach § 146 Abs. 2b AO kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € u.a. festgesetzt werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Pflichten nach § 146 Abs. 2a Satz 4 AO, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nachkommt.
- 36** a) In der Rechtsprechung des BFH ist anerkannt, dass, ungeachtet der Entstehungsgeschichte des § 146 Abs. 2b AO im Zusammenhang mit der ebenfalls durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) geschaffenen Regelung in § 146 Abs. 2a AO, ein Verzögerungsgeld im Einklang mit dem Wortlaut der Vorschrift sowie der Intention des Gesetzgebers auch dann festgesetzt werden kann, wenn der Steuerpflichtige seine Bücher und Aufzeichnungen im Inland führt und aufbewahrt, er jedoch der ihm im Rahmen einer Außenprüfung obliegenden Mitwirkungspflicht zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage von Unterlagen (§ 200 Abs. 1 AO) innerhalb angemessener Frist nicht nachkommt (BFH-Urteil vom 28. August 2012 I R 10/12, BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266; BFH-Beschlüsse vom 16. Juni 2011 IV B 120/10, BFHE 233, 317, BStBl II 2011, 855, und vom 28. Juni 2011 X B 37/11, BFH/NV 2011, 1833).
- 37** b) Die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO ist im Rahmen der Außenprüfung ergangen.
- 38** Das Tatbestandsmerkmal "im Rahmen einer Außenprüfung" setzt lediglich voraus, dass eine Außenprüfung und der

Prüfungsbeginn wirksam angeordnet worden sind. Der Wirksamkeit der Anordnung der Außenprüfung und des Prüfungsbeginns steht grundsätzlich nicht entgegen, dass diese Bescheide mit Rechtsmitteln angegriffen worden sind oder die AdV dieser Bescheide beantragt worden ist. Denn weder durch die Einlegung des Einspruchs noch durch den Antrag auf AdV wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts gehemmt (§ 361 Abs. 1, Abs. 2 AO). Maßgeblich ist allein, dass die Prüfungsanordnung und die Bestimmung des Prüfungsbeginns im Zeitpunkt der Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen vollziehbar waren.

- 39** Letzteres war vorliegend der Fall, was auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist.
- 40** c) Der Festsetzung des Verzögerungsgelds steht im Streitfall auch nicht entgegen, dass die Aufforderung zur Vorlage der im einzelnen bezeichneten Unterlagen bereits vor dem Beginn der Außenprüfung ergangen und das Fristende zur Abgabe der angeforderten Unterlagen auf den Beginn der Außenprüfung festgesetzt worden ist. Denn die Außenprüfung sollte nicht, wie in der Prüfungsanordnung vom 8. Oktober 2008 vorgesehen, in den Geschäftsräumen der Klägerin, sondern ausweislich des Bescheids vom 9. Dezember 2009 in den Räumlichkeiten des FA durchgeführt werden. Vor diesem Hintergrund war es für eine sachgerechte und zeitnahe Durchführung der Außenprüfung erforderlich, dass die angeforderten Unterlagen bereits zu Prüfungsbeginn dem FA bereitgestellt werden.
- 41** Der Senat hält auch die in der Aufforderung gesetzte Frist von einem Monat zur Vorlage der Unterlagen für angemessen. Dies ungeachtet des Umfangs der Unterlagen schon deshalb, weil bereits in der Prüfungsanordnung vom 8. Oktober 2008 um die Bereithaltung dieser Unterlagen bei Prüfungsbeginn gebeten worden ist.
- 42** d) Ebenfalls ist es nicht zu beanstanden, dass die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen mit dem Bescheid über die Festsetzung des Prüfungsbeginns vom 9. Dezember 2009 verbunden worden ist.
- 43** e) Schließlich steht der Festsetzung des Verzögerungsgelds nicht entgegen, dass die Klägerin die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen mit Rechtsmitteln angegriffen hat, wovon das FG unter Berücksichtigung der Rechtsschutz gewährenden Auslegung des Einspruchs und des AdV-Antrags gegen den zusammengefassten Bescheid vom 9. Dezember 2009 zutreffend ausgegangen ist. Maßgeblich ist allein, dass die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen im Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung am 30. Juli 2010 vollziehbar war (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 233, 317, BStBl II 2011, 855).
- 44** f) Im Streitfall bedarf es keiner Ausführungen dazu, ob und inwieweit § 146 Abs. 2b AO eine Vervielfachung der Festsetzung des Verzögerungsgelds dadurch ermöglicht, dass sich die Aufforderung auf eine Vielzahl von Unterlagen erstreckt. Denn das FA hat in dem Bescheid vom 3. März 2010 die Höhe des Verzögerungsgelds nicht unter Heranziehung eines Vervielfältigers im Hinblick auf die einzelnen nicht vorgelegten Unterlagen bemessen, sondern für alle nicht vorgelegten Unterlagen einen einheitlichen Gesamtbetrag von 100 € für jeden Tag der Verzögerung festgesetzt (insgesamt 4.800 €). Daher stellt sich das Problem einer Vervielfachung des Verzögerungsgelds im Streitfall nicht.
- 45** g) Der Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgelds ist ebenso wie die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen zutreffend an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GbR (Inhaltsadressatin) gerichtet worden. Insoweit kann für diese Bescheide nichts anderes gelten als für die Prüfungsanordnung. Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb (§ 193 Abs. 1 AO), ist sie selbst Prüfungsobjekt und damit Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung nicht nur für die Steuern, die sie persönlich schuldet (z.B. Gewerbesteuer und Umsatzsteuer), sondern gleichermaßen im Hinblick auf die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter (BFH-Beschluss in BFHE 233, 317, BStBl II 2011, 855). Auch im Streitfall war die Prüfungsanordnung zutreffend an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GbR (Inhaltsadressatin) gerichtet. Entsprechend oblagen ihr auch die Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit der Durchführung der Außenprüfung.
- 46** 3. Das FA hat aber sein Entschließungsermessen im Hinblick auf das Ob einer Festsetzung des Verzögerungsgelds und auch sein Auswahlermessen im Hinblick auf die Höhe des festzusetzenden Verzögerungsgelds fehlerhaft ausgeübt.
- 47** a) Die Festsetzung des Verzögerungsgelds erfordert nach § 146 Abs. 2b AO neben den tatbestandlichen Voraussetzungen (hier die Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht gemäß § 200 Abs. 1 AO innerhalb einer angemessenen Frist, s. unter II.2.) eine zweifache Ermessensentscheidung des FA: erstens im Hinblick darauf, ob im jeweiligen Einzelfall ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird (sog. Entschließungsermessen), sowie zweitens --falls das Entschließungsermessen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeübt wird-- eine Entscheidung über die Höhe des

Verzögerungsgelds innerhalb des gesetzlich vorgegebenen Rahmens von mindestens 2.500 € bis höchstens 250.000 € (sog. Auswahlermessen; vgl. insgesamt BFH-Beschlüsse in BFHE 233, 317, BStBl II 2011, 855, und in BFH/NV 2011, 1833, sowie unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266).

- 48** b) Die von dem FA zu treffende Ermessensentscheidung bei der Anwendung des § 146 Abs. 2b AO ist durch die Finanzgerichte gemäß § 102 FGO nur eingeschränkt überprüfbar. Nach § 102 Satz 1 FGO ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind (sog. Ermessensüberschreitung), ob das FA von seinem Ermessen in einer dem Zweck der (Ermessens-)Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht (sog. Ermessensfehlgebrauch) bzw. ein ihm zustehendes Ermessen nicht ausgeübt hat (sog. Ermessensunterschreitung) oder ob die Behörde die verfassungsrechtlichen Schranken der Ermessensbetätigung, insbesondere also den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz missachtet hat (BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266; Lange in HHSp, § 102 FGO Rz 61 ff., Rz 86 ff., Rz 94 ff., jeweils mit umfangreichen Nachweisen).
- 49** Für die gerichtliche Kontrolle ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung) zugrunde zu legen. Zwar kann die Finanzbehörde gemäß § 102 Satz 2 FGO ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsakts bis zum Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen. § 102 Satz 2 FGO gestattet es der Finanzbehörde aber nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen. Nicht dagegen ist die Behörde befugt, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen. Eine Heilung der behördlichen Entscheidung bei fehlerhaftem Entschließungs- oder Auswahlermessen, Über- oder Unterschreitung des Ermessens sowie bei erheblichen Mängeln in der Sachverhaltsermittlung ist im Wege einer Ergänzung nach § 102 Satz 2 FGO nicht möglich (BFH-Urteil vom 11. März 2004 VII R 52/02, BFHE 205, 14, BStBl II 2004, 579).
- 50** c) Da § 146 Abs. 2b AO mit Ausnahme der Ermessensgrenzen hinsichtlich der Höhe des Verzögerungsgelds keine konkreten Ermessensvorgaben enthält, hat das FA die doppelte Ermessensentscheidung gemäß § 5 AO entsprechend dem Zweck der Regelung und unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auszuüben.
- 51** Die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erfordert, dass das eingesetzte Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks nicht nur erforderlich und geeignet ist, sondern hierzu auch in einem angemessenen, d.h. für den Betroffenen zumutbaren Verhältnis stehen muss (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266).
- 52** Ausweislich der gesetzgeberischen Intention wird mit dem Verzögerungsgeld ein doppelter Zweck verfolgt. So soll der Steuerpflichtige zur zeitnahen Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten angehalten werden (BTDrucks 16/10189, S. 81, sog. Beugecharakter), des Weiteren soll aber auch die Verletzung der Mitwirkungspflichten sanktioniert werden (BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266; Klein/Rätke, AO, 11. Aufl., § 146 Rz 25, m.w.N.; kritisch Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 146 AO Rz 48). Die Ermessenserwägungen zur Festsetzung des Verzögerungsgelds sind daher insbesondere an der Dauer der Fristüberschreitung, den Gründen und dem Ausmaß der Pflichtverletzung/en sowie der Beeinträchtigung der Außenprüfung auszurichten (BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266; ebenso auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28. September 2011, Referat IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO, zu Frage 16; abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere\\_Steuerthemen/Betriebspruefung/BMF\\_Schreiben\\_Allgemeines/001.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/BMF_Schreiben_Allgemeines/001.html)).
- 53** Diese Ermessenserwägungen sind sowohl bei der Ausübung des Entschließungsermessens als auch bei der Ausübung des Auswahlermessens anzustellen. Da das Verzögerungsgeld in Höhe von mindestens 2.500 € festzusetzen ist und es sich hierbei nicht um einen Bagatellbetrag handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266), bedarf es einer sorgfältigen Abwägung, ob gegenüber dem Steuerpflichtigen überhaupt ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird. Maßstab dieser Ermessensentscheidung des FA sowie nachvollziehbarer Gegenstand ihrer Begründung (§ 121 AO) muss deshalb sein, ob die Festsetzung eines Verzögerungsgelds in Höhe der Sanktionsmindestgrenze (2.500 €) mit Rücksicht auf die Umstände der zu beurteilenden Pflichtverletzung/en sowie das Ausmaß der Beeinträchtigung der Prüfung angemessen ist. Demnach ist es ausgeschlossen, im Rahmen des Entschließungsermessens von einer Vorprägung auszugehen, wonach jede Verletzung der Mitwirkungspflichten (§ 200 Abs. 1 AO) --unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft-- grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgelds führt (BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266). Eine Vorprägung des Entschließungsermessens ist aber auch dann zu verneinen, wenn ausreichende Gründe für eine entschuldbare

Fristversäumnis weder vorgetragen noch festgestellt werden. Auch wenn die angeforderten Unterlagen schuldhaft nicht innerhalb der festgesetzten Frist vorgelegt werden, folgt daraus nicht, dass ein Verzögerungsgeld nunmehr zwingend im Sinne einer Ermessensreduzierung auf Null festzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. März 2007 IX R 22/05, BFH/NV 2007, 1450, zur Ausübung des Entschließungsermessens hinsichtlich der Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei schuldhafter Säumnis). Auch bei schuldhafter Nichtvorlage der Unterlagen ist stets eine an der Sanktionsuntergrenze (2.500 €) auszurichtende Würdigung des Einzelfalls erforderlich. Anders als das FA meint, ist die Ermessensentscheidung bei schuldhafter Verletzung der Mitwirkungspflichten deshalb nicht schon so vorgeprägt --"intendiert"--, dass es einer näheren Begründung der Ermessenserwägung nur bedurft hätte, wenn Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Ausnahmefalls vorlägen.

- 54** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FA bereits sein Entschließungsermessens fehlerhaft ausgeübt. Das FA ist im Rahmen der Ausübung des Entschließungsermessens ersichtlich von einer Vorprägung ausgegangen, wonach jede Verletzung der Mitwirkungspflichten, sofern sie nicht gerechtfertigt und entschuldbar ist, grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgelds führt. So hat sich das FA in der Einspruchsentscheidung vom 30. Juli 2010 bei der Ausübung des Entschließungsermessens lediglich damit auseinandergesetzt, ob die Fristüberschreitung gerechtfertigt oder entschuldbar ist. Entsprechend hat es die Festsetzung des Verzögerungsgelds dem Grunde nach allein damit begründet, dass die vorgebrachten Rechtfertigungs- und Entschuldigungsgründe nicht vorlägen bzw. diese die verspätete Vorlage der Unterlagen nicht rechtfertigen oder entschuldigen könnten. Diese Erwägungen allein reichen aber, wie oben dargelegt, für eine sachgerechte und am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ausgerichtete Ermessensausübung nicht aus. Insoweit hätte das FA in seine Ermessenserwägungen insbesondere einbeziehen müssen, dass die Klägerin gegen den Bescheid vom 9. Dezember 2009 Einspruch eingelegt und AdV beantragt hat und über beide Rechtsbehelfe zum Zeitpunkt des Fristablaufs noch nicht entschieden worden war. Dabei folgt der Senat der Auslegung des FG, dass sich der Einspruch wie auch der AdV-Antrag nicht nur auf die wiederholende Prüfungsanordnung, sondern auf sämtliche darin enthaltenen Regelungen, also auch auf die Festsetzung des Prüfungstermins, die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen und die Prüfungsbeauftragung durch das FA F, bezogen hat. Der Berücksichtigung im Rahmen der Ermessensausübung steht nicht entgegen, dass weder der Einspruch noch der AdV-Antrag, wie unter II.2.e ausgeführt, der Tatbestandsverwirklichung des § 146 Abs. 2b AO entgegenstehen.
- 55** e) Schließlich hat das FA auch das Auswahlermessens fehlerhaft ausgeübt. Wie dargelegt hat das FA seine Ermessenserwägung auch hinsichtlich der Höhe des Verzögerungsgelds an den gesamten Umständen der Pflichtverletzung und insbesondere an der Dauer der Fristüberschreitung, den Gründen und dem Ausmaß der Pflichtverletzung/en sowie der Beeinträchtigung der Außenprüfung auszurichten. Es ist dabei grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn im Rahmen der Ermessensausübung einzelnen Umständen, wie vorliegend der Dauer der Fristüberschreitung, ein besonderes Gewicht beigemessen wird.
- 56** Es spricht aber bereits viel dafür, dass das FA die Anforderungen an das Auswahlermessens bereits deshalb verkannt hat, weil es vorliegend für jeden Tag der Verzögerung pauschal 100 € angesetzt hat. Für den pauschalen Ansatz von 100 € für jeden Tag der Fristüberschreitung kann das FA nicht analog auf die Regelung in § 162 Abs. 4 Satz 3 AO zurückgreifen. Danach ist bei der verspäteten Vorlage von Aufzeichnungen i.S. des § 90 Abs. 3 AO ein Zuschlag von mindestens 100 € für jeden Tag der Fristüberschreitung festzusetzen. Die pauschale Bemessung des Zuschlags ist als zwingend festzusetzender Mindestbetrag ausgestaltet, wobei der Zuschlag insgesamt bis zu 1.000.000 € betragen kann. Auch ist dieser Mindestzuschlag nur Teil eines sehr differenzierten Regelungssystems in § 162 Abs. 4 AO.
- 57** Letztlich kann der Senat dahinstehen lassen, ob durch den pauschalen Ansatz von 100 € das Ermessen fehlerhaft ausgeübt worden ist.
- 58** Denn jedenfalls ermessensfehlerhaft hat das FA das Verhalten der Klägerin seit der Anordnung der Außenprüfung im Oktober 2008 in die Auswahlentscheidung miteinbezogen. Dabei ist unerheblich, ob das bisherige Verhalten der Klägerin darauf gerichtet war, den Beginn der Außenprüfung zu verzögern. Dieses Verhalten der Klägerin durfte bereits deshalb nicht berücksichtigt werden, weil mit dem Verzögerungsgeld nur die fehlende Mitwirkung, hier die Nichtvorlage der Unterlagen, und nicht früheres Verhalten sanktioniert werden soll.
- 59** Zutreffend hat das FG im Ergebnis auch eine fehlerhafte Ausübung des Auswahlermessens insoweit bejaht, als das FA für die Berechnung des Verzögerungsgelds von einer relevanten Verzögerung ab dem 11. Januar 2010 ausgegangen ist, obwohl gegen den Bescheid vom 9. Dezember 2009, in dem der Prüfungsbeginn festgesetzt worden und mit dem auch die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen bis zum 11. Januar 2010 verbunden war, ein

Antrag auf AdV gestellt und noch nicht beschieden worden war. Allerdings folgt dies nicht, wie das FG meint, aus dem Gebot des umfassenden und effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG. Dieses wird regelmäßig ausreichend durch die Möglichkeit der Einlegung von Rechtsmitteln gegen die Anordnung und Durchführung der Außenprüfung gewahrt. Wird daraufhin die Rechtswidrigkeit der Anordnung der Außenprüfung bzw. einer anfechtbaren Maßnahme im Rahmen der Außenprüfung festgestellt, führt dies zu einem Verwertungsverbot der dort getroffenen Feststellungen (vgl. BFH-Urteile vom 7. Juni 1973 V R 64/72, BFHE 109, 500, BStBl II 1973, 716, und vom 27. Januar 1994 IV R 93/91, BFH/NV 1995, 177, mit umfangreichen Nachweisen).

- 60** Gleichwohl hätte das FA den Umstand, dass gegen die Anordnung des Prüfungstermins AdV beantragt und darüber erst am 28. Januar 2010 entschieden worden ist, im Rahmen des Auswahlermessens berücksichtigen müssen. Dies schon deshalb, weil die Höhe des Verzögerungsgelds ausschließlich nach dem Zeitraum der Verzögerung zwischen dem 11. Januar 2010 und dem Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids über die Festsetzung des Verzögerungsgelds und also nur nach pauschalen Tagessätzen bemessen worden ist. Das FA musste daher jedenfalls erwägen, ob es die Stellung des AdV-Antrags und den Umstand, dass dieser im Zeitpunkt des Ablaufs der gesetzten Vorlagefrist noch nicht beschieden war, bei der Bemessung der Höhe des Verzögerungsgelds zu Gunsten der Klägerin berücksichtigt.
- 61** 4. Da die gerichtliche Kontrolle darauf beschränkt ist, die Ermessensentscheidung des FA in den aufgezeigten Grenzen zu überprüfen und dem Senat hiernach auch nicht die Befugnis zusteht, sein eigenes Ermessen an die Stelle der Verwaltungsbehörde zu setzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266, m.w.N.), war der angefochtene Bescheid ungeachtet dessen aufzuheben, ob im Rahmen einer fehlerfreien Ermessensausübung die Festsetzung eines Verzögerungsgelds jedenfalls in Höhe des Mindestbetrags hätte gerechtfertigt sein können.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)